

**PERTANGGUNGJAWABAN KORPORASI DALAM PENYELESAIAN  
SENGKETA PERPAJAKAN: SUATU KAJIAN HUKUM DOKTRINAL*****CORPORATE ACCOUNTABILITY IN TAX DISPUTE RESOLUTION:  
A DOCTRINAL LEGAL STUDY*****Nindi Achid Arifki<sup>1</sup> dan Ilima Fitri Azmi<sup>2</sup>**<sup>1</sup> Kantor Pelayanan Pajak Pratama Watampone  
email: [nindi.darifki@gmail.com](mailto:nindi.darifki@gmail.com)<sup>2</sup> Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Negara Lembaga Administrasi Negara Makassar  
email: [limaazmid@gmail.com](mailto:limaazmid@gmail.com)**Abstrak**

Artikel ini bertujuan untuk mengkaji secara mendalam penerapan pertanggungjawaban korporasi di Indonesia dalam penyelesaian sengketa perpajakan. Penerapan pertanggungjawaban korporasi di Indonesia sangat dipengaruhi bentuk hubungan kerja direksi, pemilik dan organ perseroan. Hubungan kerja ini berdampak pada adanya ruang lingkup pertanggungjawaban tertentu dari masing-masing bentuk korporasi (yang berbadan hukum maupun tidak berbadan hukum). Ruang lingkup yang terbatas ini memberikan konsekuensi tersendiri atas perbuatan hukum korporasi. Seperti halnya perbuatan hukum dalam pemenuhan kewajiban perpajakan, pengaturan subjek hukum sebagai *Artificial Person* dalam mewakili tindakan dan perbuatan hukum korporasi yang diatur dalam konsep Hukum Perdata, secara khusus juga diatur dalam Undang-undang perpajakan. Pembahasan terkait hal tersebut dikaji dengan menggunakan metode penelitian hukum doktrinal, dimana dengan menggunakan pendekatan hermeneutik guna menerjemahkan doktrin-doktrin yang mendasarinya, sehingga dapat dicapai sebuah kesimpulan bahwa terdapat doktrin *lifting the corporate veil* berkenaan dengan pengaturan pertanggungjawaban korporasi dalam penyelesaian sengketa perpajakan sehingga penentuan subjek hukum korporasi menjadi lebih luas. Pertanggungjawaban korporasi tidak terbatas pada pengurus saja tetapi dapat mencakup pemegang saham maupun pegendali perusahaan.

**Kata Kunci:** Korporasi, Pajak, Pertanggungjawaban Korporasi, Sengketa Perpajakan

### ***Abstract***

*This article attempts to explore deeply on the implementation of corporate accountability in Indonesia in tax dispute resolution. The implementation of corporate accountability in Indonesia is heavily influenced by working relations between manager, owner and corporation. These relations influence the scope of accountability of each form of corporation (with or without legal entity). The limited scope gives a particular consequence toward corporate legal action. Similar to corporate legal action in fulfilling tax duty, the legal subject arrangement as artificial person to represent any corporate legal action that is mentioned in private law concept, also specifically mentioned in Tax Regulation. The discourse on the issue is discussed using doctrinal law research method, by means of hermeneutic approach to translate the doctrine basis. It may be concluded that there is a doctrine of "lifting the corporate veil" related to the arrangement of corporate accountability in tax dispute resolution so that the selection of corporate law subject is seen from a wider perspective. Corporate accountability is not only limited to the management board but also includes stockholder and corporate leader.*

**Keywords:** *Corporation, Tax, Corporate Accountability, Tax Dispute*

### **PENDAHULUAN**

“ ...dalam naskah dari bab ini selalu dipakai dalil umum “*korporasi*”, yang mana termasuk semua badan hukum khusus dan umum, perkumpulan, yayasan, dan pendeknya semua perseroan yang tidak bersifat alamiah... “(Van Bemmelen, 1986 : 239 ).

Kata korporasi secara etimologis berasal dari kata “*corporatio*” yang diambil dari bahasa latin. *Corporatio* diartikan sebagai kata benda pada penggunaan kata “*corporare*” yang sering disebut sebagai “*corpus*” pada masa abad pertengahan dan mengandung makna Badan. Badan yang dimaksud disini adalah merupakan badan yang diciptakan oleh hukum dan karena

pengaturannya diartikan sebagai *legal entities* di hadapan hukum. Korporasi sebagai Badan Hukum mempunyai sifat sebagai subjek Hukum, yang mempunyai hak-hak dan melakukan perbuatan hukum.

Satjipto Rahardjo menyebutkan bahwa korporasi merupakan suatu badan yang diciptakan oleh hukum. Badan yang diciptakannya itu terdiri dari “*corpus*”, yaitu struktur fisiknya dan kedalamnya hukum itu memasukkan unsur animus yang membuat badan hukum itu mempunyai suatu kepribadian. Oleh karena korporasi itu merupakan ciptaan hukum, maka kecuali penciptanya, kematiannya pun juga ditentukan oleh hukum. (Rahardjo, 1986 : 110).

Korporasi sebagai subjek hukum berimplikasi pada mekanisme pemaknaan penyelesaian sengketa-sengketa hukum dalam koridor hukum yang dalam pengaturannya secara khusus.

Dalam tataran praksis, Badan Hukum sebagai *legal entities* membawa pengertian tersendiri dalam hal pertanggungjawaban atas perbuatan hukum yang dilakukan. Seperti yang terdapat pada pasal 3 ayat 1 Undang-undang No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU PT) menyebutkan bahwa pemegang saham Perseroan Terbatas (Perseroan) tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama Perseroan dan tidak bertanggung jawab atas kerugian Perseroan melebihi saham yang dimiliki. Ketentuan tersebut mempertegas ciri dari Perseroan bahwa pemegang saham hanya bertanggung jawab sebesar setoran atas seluruh saham dan tidak meliputi harta kekayaan pribadinya. Kendati demikian, terdapat aturan-aturan yang berbeda mengartikan pertanggungjawaban penyelesaian tagihan atau utang perusahaan seperti aturan pada sistem perpajakan berdasarkan Pasal 32 ayat 4 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah dengan undang-undang No. 16 Tahun 2009 (UU KUP) beserta

penjelasannya menyebutkan bahwa pengurus yang bertanggungjawab terhadap kewajiban perpajakan termasuk pada orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Hal ini dapat diartikan secara khusus memperluas pertanggungjawaban dari para pengurus maupun pemegang saham dalam penyelesaian kewajiban perpajakan.

Perluasan pertanggungjawaban korporasi dalam hukum pajak tersebut, berimplikasi kepada penyelesaian sengketa-sengketa perpajakan yang pada dasarnya merupakan sarana pemenuhan kewajiban perpajakan oleh suatu korporasi, misalnya dalam penyelesaian utang pajak, pihak-pihak yang bertanggungjawab tidak lagi terbatas pada besaran saham yang disetor oleh pemegang saham, tetapi dapat menjangkau kepada harta pribadi orang-orang yang secara nyata dapat dibuktikan mempunyai kewenangan dalam menentukan kebijakan suatu perusahaan.

Tulisan ini terkait diskursus pertanggungjawaban Korporasi dalam penyelesaian sengketa perpajakan yang berangkat dari pertanyaan. Pertama, bagaimana dan sejauh mana konsep konstruksi yuridis atas penyelesaian sengketa

perpajakan oleh suatu Korporasi? Kedua, bagaimana pembacaan teks peraturan perundang-undangan dilakukan guna menentukan sejauh mana bentuk pertanggungjawaban wakil-wakil dalam korporasi sehingga pertanggung-jawabannya sah dan dimungkinkan di hadapan hukum?

## **METODE PENELITIAN**

Metode Penelitian yang digunakan adalah metode penelitian hukum doktrinal dengan menggunakan pendekatan hermeneutika. Metode penelitian hukum doktrinal dilakukan dengan melakukan penelusuran preskripsi-preskripsi hukum yang tertuang dalam peraturan perundang-undangan berikut ajaran atau doktrin-doktrin yang mendasarinya (Wignjosoebroto, 2011:121). Dengan menggunakan pendekatan hermeneutika, tulisan ini lebih memanfaatkan pemahaman dalam menafsirkan teks (Ricoeur, 2006 : 57). Sehingga tulisan ini lebih memanfaatkan data sekunder yang terdiri atas bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan) dan bahan hukum sekunder (buku serta artikel di jurnal, surat kabar dan laman internet) (Hanson, 1999).

## **HASIL PENELITIAN**

Pengaturan dalam penentuan pertanggungjawaban sebuah korporasi

mempunyai batasan-batasan tersendiri dalam ruang lingkupnya seperti :

1. CV dan Firma yang mempunyai karakteristik pertanggungjawaban saling menanggung seperti berikut :
  - a) Penggantian dan Pemasukan Sekutu harus disetujui oleh semua sekutu (Pasal 1641 Kitab Undang-undnag Hukum Perdata);
  - b) Terdapat tanggungjawab tanggung menanggung (Pasal 18 dan 19 Kitab Undang-undang Hukum Dagang (KUHD));
  - c) Pada dasarnya semua sekutu turut serta dalam pengelolaan (Pasal 1630 KUH Perdata dan Pasal 17 KUHD)
2. Pertanggungjawaban perseroan terbatas secara undang-undang diatur sebagai berikut :
  - a) Pemegang saham tidak bertanggungjawab secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama perseroan dan tidak bertanggungjawab atas kerugian Perseroan melebihi saham yang dimilikinya (Pasal 3 ayat 1 UU PT)
  - b) Pemegang saham wajib mengembalikan sisa kekayaan hasil likuidasi secara proporsional dengan jumlah yang diterima terhadap jumlah tagihan (Pasal 150 ayat 5 UU PT)

3. Pertanggungjawaban korporasi berdasarkan Undang-undang Perpajakan
  - a) Badan oleh pengurus (Pasal 32 UU KUP)
  - b) Badan yang dinyatakan pailit oleh Kurator (Pasal 32 UU KUP);
  - c) Badan dalam pembubaran oleh orang atau Badan yang ditugasi melakukan pemberesan (Pasal 32 UU KUP);
  - d) Badan dalam likuidasi oleh likuidator (Pasal 32 UU KUP);
  - e) Wakil yang bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang (Pasal 32 ayat 2 UU KUP);

Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijakan dan/atau keputusan perusahaan (Pasal 32 ayat 4 UU KUP).

## PEMBAHASAN

### Korporasi dan Pertanggungjawaban-nya Dalam Koridor Hukum Perdata

Sejarah pengaturan korporasi atau berkenaan dengan entitas perusahaan dimulai sejak dibacakannya *Memorie van Toelichting* (MvT) RUU *Wetboek van Koophandel* oleh Pemerintah Belanda, Khairandy menyebutkan bahwa perusahaan adalah keseluruhan perbuatan yang dilakukan secara terus menerus, dengan terang-

terangan dalam kedudukan tertentu, dan untuk mencari laba bagi dirinya sendiri. (Khairandy, 2006:8).

Pengaturan instrument yuridis ini di terjemahkan dalam Kitab Undang-undang Hukum Dagang (KUHD) di Indonesia, yang apabila dirunut kebelakang KUHD merupakan turunan dari *Code Du Commerce*, meskipun tidak semua pengaturan model perancis ini dituangkan dalam *Wetboek van Koophandel* oleh Pemerintah Belanda yang menjadi dasar kodifikasi hukum pada pengaturan KUHD di Indonesia.

Kendati demikian, pengaturan dasar Korporasi sebagai badan hukum terlihat pada pasal 1653 dan 1654 Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUH Perdata). Pada Pasal 1653 menyebutkan bahwa Selain perseroan perdata sejati, diakui juga perhimpunan-perhimpunan orang sebagai perkumpulan-perkumpulan, baik perkumpulan-perkumpulan itu diadakan atau diakui sebagai demikian oleh kekuasaan umum, maupun perkumpulan-perkumpulan itu diterima sebagai diperbolehkan, atau telah didirikan untuk suatu maksud tertentu yang tidak bertentangan dengan undang-undang atau kesusilaan baik, dan pasal 1654 menyebutkan bahwa Semua perkumpulan yang sah adalah seperti halnya dengan orang-orang preman, berkuasa melakukan tinda-

kan-tindakan perdata, dengan tidak mengurangi peraturan-peraturan umum, dalam mana kekuasaan itu telah diubah, dibatasi atau ditundukkan pada acara-acara tertentu. Menilik hal tersebut ada 2 substansi terkait frasa badan hukum yang dapat dilihat yaitu Perhimpunan (*vereniging*) dan Persekutuan Orang (*gemmenschap van mensen*).

Konstruksi Hukum dalam KUHD menerjemahkan 2 substansi tersebut menjadi sebuah pengaturan batasan dalam memaknai korporasi di Indonesia. Dalam konteks komersial, korporasi lebih dikenal sebagai badan usaha, dimana bentuk pengaturannya mengandung 2 bentuk yaitu yang berbadan hukum dan tidak berbadan hukum. Pengelompokan badan hukum dan bukan badan hukum didasarkan pada sifat badan hukum yang mempunyai karakteristik pemisahan kekayaan pemilik dengan kekayaan badan usaha, sehingga disini diartikan bahwa pemilik hanya bertanggungjawab sebatas harta yang dimilikinya. Secara umum yang termasuk dalam Badan Hukum adalah Perseroan Terbatas (PT), Yayasan, dan Koperasi, sedangkan badan usaha yang bukan badan hukum adalah Firma, dan CV (Persekutuan Komanditer).

Bentuk Firma yang diatur dalam Pasal 16 KUHP ini dalam sistem *common law* dinamakan sebagai sistem "*Partnership*"

sedangkan CV yang pengaturannya dalam pasal 19 dinamakan sebagai "*Limited Partnership*" (Prasetya, 2004:1-2). Dalam permasalahan pertanggungjawaban hukum pada Firma dan CV terhadap hal-hal yang dalam hubungan perdata bersifat secara langsung bertanggungjawab untuk seluruhnya (tanggungjawab renteng), dimana satu pihak menanggung pada pihak yang lain (*geldscheiter*), hal ini dikarenakan tidak adanya pemisahan pertanggungjawaban baik secara badan usaha maupun secara personal dalam pelaksanaan segala tindakan dan perbuatan hukum perusahaan, berbeda dengan Perseroan Terbatas yang secara Undang-undang pertanggungjawaban hukum terpisah dari para pengurusnya, meskipun terdapat pembatasan-pembatasan yang diatur oleh undang-undang.

Pembahasan *Corporate Accountability* (pertanggungjawaban korporasi) terutama terkait pertanggungjawaban secara hukum berdasarkan penjelasan diatas, setidaknya diawali dengan adanya pemahaman pemisahan atau tidak adanya pemisahan pertanggungjawaban secara personal pemilik atas perbuatan hukum perusahaannya. Terkait tanggungjawab hukum ini diungkapkan oleh Abdulkadir Muhammad yang menyebutkan bahwa teori tanggungjawab hukum dilakukannya perbuatan melawan hukum (*tort*

*liability*) oleh korporasi dibagi menjadi 3 yaitu : *Intertional Tort Theory, Negligence Tort Liability, Strict Liability* (Muhammad, 2010 : 503).

*Intertional Tort* diartikan sebagai suatu perbuatan yang sengaja dilakukan, hal ini mengandung maksud bahwa subjek hukum telah mengetahui bahwa atas perbuatan hukum yang dilakukannya merupakan bentuk dari perbuatan melawan hukum, berbeda dengan *Intertional Tort* dalam konsepsi *Negligence Tort Liability* yang mendasarkan teori kesalahan pada prinsip kelalaian subjek hukum dalam melakukan perbuatan hukum yang berakibat pada adanya perbuatan melawan hukum. Kendati demikian, korporasi dalam kedudukannya dapat dituntut atas perbuatan baik sengaja maupun tidak sengaja dilakukan dalam hal pertanggungjawaban hukum mutlak, hal ini mengandung maksud jika terdapat perbuatan-perbuatan yang melanggar hukum yang telah ditentukan lain oleh Undang-undang (*Strict Liability*).

Permasalahan yang ada, adalah sejauh mana dapat menentukan pihak-pihak yang bertanggungjawab dalam perbuatan hukum Perseroan Terbatas, yang secara khusus menurut undang-undang diatur adanya pemisahan dan pembatasan tanggungjawab. Pengaturan Perseroan Terbatas yang dikenal adanya pemisah (*veil*) antara organ perus-

ahaan dengan pemiliknya, membuat sebuah konstruksi pemikiran bahwa pemegang saham bertanggungjawab secara terbatas atas perbuatan hukum yang dilakukan oleh Perseroan Terbatas. Tetapi dalam sebuah doktrin *Lifting the corporate veil*, keterbatasan tersebut dapat ditembus sehingga menjadikan pertanggungjawaban hukum Perseroan tidak terbatas hanya pada organ perseroan tetapi juga terhadap pemegang sahamnya.

Pembahasan mengenai pembatasan tanggungjawab ini dapat dilihat pada pasal 3 ayat 1 UU PT memuat setidaknya frasa Pemegang saham tidak bertanggungjawab secara pribadi dan walaupun ada pertanggungjawaban atas perseroan hanya terbatas pada nilai saham yang dimiliki. Lebih jauh UU PT mengatur bahwa pemegang saham dapat menggugat Kesalahan Anggota Direksi, dan Keputusan RUPS, Direksi, dan/atau Dewan Komisaris. Pengaturan atas substansi gugatan ini merupakan bentuk konstruksi hukum atas perlindungan pembatasan tanggungjawab pemegang saham tersebut. Gugatan ini didasarkan pada konsep *fiduciary duty* atau keterikatan secara hukum atas tindakan hukum yang dilakukan oleh para pengurus perseroan. Gugatan atas Direksi, dilakukan jika Direksi melakukan pelanggaran *fiduci-*

*ary duty* dan dalam melaksanakan tugasnya tidak memperhatikan *statutory duties* yaitu prinsip-prinsip yang mengharuskan Direksi untuk dapat bertindak dengan itikad baik, berhati-hati, semata-mata untuk kepentingan dan tujuan perseroan. Sehingga, dalam hal ini jelas dapat dilihat bahwa pengaturan atas pertanggungjawaban hukum perseroan hanya terbatas sampai pada pengurus perseroan, karena UU PT menganggap Direksi atau pengurus perseroan sebagai sebuah wakil dari subjek hukum perseroan atau yang lebih dikenal sebagai *Artificial Person*.

Meskipun terdapat pembatasan pertanggungjawaban terhadap pemegang saham, UU PT memberi ruang untuk pemegang saham dapat dimintai pertanggungjawabannya sehingga pertanggungjawabannya tidak hanya terbatas sebagaimana diatur pasal 3 ayat 1 UU PT. hal ini dapat dilihat pada ayat 2, yang menyebutkan bahwa pemegang saham dapat ikut bertanggungjawab terhadap perbuatan hukum perseroan selama (a) persyaratan Perseroan sebagai badan hukum belum atau tidak terpenuhi, (b) pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung dengan itikad buruk memanfaatkan Perseroan untuk kepentingan pribadi, (c) pemegang saham yang bersangkutan terlibat dalam perbuatan melawan hukum yang dil-

akukan oleh Perseroan; atau (d) pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaan Perseroan, yang mengakibatkan kekayaan Perseroan menjadi tidak cukup untuk melunasi utang Perseroan.

Ketentuan ini secara tersirat mencerminkan prinsip-prinsip yang terdapat pada doktrin *Lifting the corporate veil*. Dalam arti luas pasal 3 ayat 2 UU PT dipahami sebagai klausul penghapusan hak eksklusif yang diatur pada pasal 3 ayat 1 terhadap perseroan jika melakukan : (1) tidak melakukan penyetoran modal; (2) Terdapatnya campuran kepentingan pribadi dengan perusahaan, dalam hal ini dapat diartikan bahwa Perseroan Terbatas telah batal demi hukum karena hilangnya karakteristik Perseroan Terbatas sebagai badan hukum yang secara sifatnya terdapat pemisahan harta kekayaan; (3) Pemegang Saham menggunakan Perseroan sebagai instrumen mencari keuntungan pribadi pemegang saham, hal ini dapat terjadi jika pemegang saham terlalu dominan dalam proses kegiatan perseroan; (4) Terdapat sifat kontraktual yang mengatur pertanggungjawaban secara pribadi pemegang saham; (5) Permodalan yang tidak sebanding dengan lingkup kegiatan usaha perseroan; (6)



Pemegang saham merangkap sebagai direktur, hal ini dikarenakan dapat dimungkinkan pemegang saham sebagai direktur menjalankan perseroan untuk keuntungan pribadinya sehingga tidak dapat dilaksanakan prinsip *no conflict rule* pada posisi seorang direksi dimana disebutkan oleh Ais bahwa seorang direksi tidak boleh melibatkan diri dalam suatu kontrak dimana ia memiliki kepentingan pribadi, yang dapat menimbulkan kemungkinan terjadinya konflik kepentingan dengan kepentingan perusahaan yang harus dilindunginya. Kontrak yang melibatkan konflik kepentingan seperti ini adalah "*voidable*" (Ais, 2001 : 69).

### **Kedudukan Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Sengketa Perpajakan**

Secara historis perkembangan pengaturan sistem perpajakan di Indonesia setidaknya dibagi menjadi 2 masa yaitu Periode Ordinas (penggunaan pengaturan Zaman penjajahan) dan Periode Reformasi Perpajakan (Sugiarto, 2014:57). Perkembangan pengaturan sejak tahun 1983 sampai dengan adanya UU No. 16 Tahun 2009, menunjukkan bahwa pengaturan perpajakan cukup akomodatif dengan memperhatikan tujuan adanya reformasi perpajakan dan faktor-faktor sosial politik lainnya.

Pajak berdasarkan sifatnya adalah memaksa, pasal 1 UU KUP menyebutkan bahwa Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Hal ini dapat dipahami bahwa membayar pajak merupakan hubungan hukum antara warga negara dengan negara yang mempunyai akibat adanya hubungan timbal balik hak dan kewajiban masing-masing pihak.

Hal ini seperti memahami pasal 1352 Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHPER) yang menyebutkan bahwa Perikatan yang lahir karena undang-undang, timbul dan undang-undang sebagai undang-undang atau dan undang-undang sebagai akibat perbuatan orang. Sehingga disini dapat diartikan bahwa membayar pajak merupakan bagian dari pelaksanaan kewajiban atas perikatan yang ditentukan oleh undang-undang. Artinya, jika warga negara tidak memenuhi kewajiban perpajakannya maka dengan kata lain warga negara tersebut melakukan *wanprestasi* atas sebuah perikatan.

Secara umum, pelaksanaan pemungutan pajak di Indonesia menganut paham *Self*

*Assesment System* dimana wajib pajak dalam hal ini diberikan kewenangan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan pajaknya sendiri ke negara. Dengan kata lain, negara memberikan kepercayaan berupa *Voluntary Compliance* (kepatuhan sukarela) kepada wajib pajak.

Sistem pemungutan pajak dalam bentuk *Self Assesment System* dapat dilihat pada rumusan pasal 12 ayat 1 UU KUP yang menyebutkan bahwa Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak bergantung pada adanya surat ketetapan pajak. Disisi lain pada ayat 3 pasal 12 tersebut juga mengatur fungsi pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak, yang disebutkan bahwa Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

Pemahaman atas penetapan pajak terutang, merupakan bentuk akibat dari tindakan *wanprestasi* atas perikatan yang timbul berdasarkan undang-undang, yang dalam hal ini adalah tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan sebagai bentuk prestasi karena kesalahan salah satu pihak yang terikat

dengan perjanjian yang telah ditentukan oleh undang-undang tersebut baik karena kesengajaan atau kelalaian. Timbulnya penetapan pajak terutang inilah yang menjadi titik awal adanya suatu sengketa pajak. Sengketa Pajak diatur dalam pasal 25 sampai dengan pasal 27 UU KUP terkait Keberatan dan Banding serta Gugatan yang diatur dalam pasal 40 Undang-undang Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU PP).

Penjelasan Pasal 25 UU KUP menyebutkan bahwa keberatan merupakan upaya hukum wajib pajak dimana apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak yang terdapat pada Surat Keputusan Pajak Kurang Bayar, Surat Keputusan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pajak Nihil, Surat Keputusan Pajak Lebih Bayar serta pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan tidak sebagaimana mestinya. Lebih jauh apabila wajib pajak masih merasa belum mendapatkan keadilan melalui proses keberatan, wajib pajak dapat melakukan banding di pengadilan pajak (Pasal 27 ayat 1). Dalam UU PP Pasal 1 angka 6 disebutkan bahwa upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau

penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan terkait gugatan didalam UU PP diartikan sebagai upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku (Pasal 1 angka 7 UU PP).

Sengketa Pajak dalam arti luas disebutkan dalam Pasal 1 angka 5 UU PP yang menyebutkan bahwa Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Pada awalnya penyelesaian sengketa pajak melalui suatu lembaga yang bernama Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) hal ini didasarkan pada Staatblad No. 29 Tahun 1927 tentang Peraturan Pertimbangan Urusan Pajak (*Regeling van hetberoep in Belastingzaken*). Pada tahun 1997 dibentuk

suatu badan khusus bernama Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) sampai tahun 2002 melalui UU PP dibentuk lembaga peradilan khusus bernama Pengadilan Pajak.

Penyelesaian Sengketa Pajak biasanya berakhir dengan adanya bertambah atau berkurangnya nilai Surat Ketetapan Pajak baik yang diperiksa secara substansi materiil seperti pada tahapan keberatan dan banding maupun substansi formil yang merupakan muatan materi gugatan di pengadilan pajak yang menentukan sah atau tidaknya Surat Ketetapan Pajak. Disisi lain sengketa pajak timbul karena adanya kesalahan penentuan subjek hukum yang bertindak untuk dan atas nama wajib pajak. Hal ini biasanya terjadi pada wajib pajak Badan yang lebih khusus adalah Badan yang berbentuk Perseroan Terbatas. Dalam pengaturan subjek hukum berkaitan pertanggungjawaban korporasi pada sistem perpajakan Indonesia setidaknya dipengaruhi oleh doktrin-doktrin seperti *Strict Liability*, *Vicarious Liability*, *Intra Vires* dan *Corporate Cultural Model*.

Penerjemahan doktrin *strict liability* berupa pertanggungjawaban korporasi semata-mata berdasarkan undang-undang, yang dalam hal ini pertanggungjawaban korporasi terletak pada kedudukan para pihak dalam korporasi sehingga dalam hal pertanggung-

jawaban kewajiban perpajakan diletakkan pada subjek hukum pada kedudukannya. Doktrin *vicarious Liability* (pertanggungjawaban pengganti) dalam pengaturan pasal 32 ayat 1 UU KUP diterjemahkan dalam unsur yang dalam menjalankan hak dan kewajiban wajib pajak badan adalah pengurus.

Hal ini seperti yang disebutkan oleh Paul Dobson bahwa *a corporation is vicariously liable for the acts of its employees or agents in normal situations of vicarious liability* (Dobson, 2008 : 39). Disisi lain UU KUP juga mengatur terkait wakil perseroan yang dimuat dalam pasal 32 ayat 2 yang menyebutkan bahwa Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut. Pada kedudukan ini, terlihat doktrin *Intra Vires* ada pada muatan pasal tersebut. Johnny Ibrahim menyebutkan bahwa doktrin *intra vires* adalah merupakan perbuatan perseroan yang merupakan bagian yang telah diatur dalam Anggaran Dasar (Ibrahim, 2011:245).

Lebih luas pasal 32 ayat 4 beserta penjelasannya menyebutkan bahwa Termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan dimana dalam penjelasannya diperluas menjadi orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan perusahaan, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian maupun akte perubahan, termasuk dalam pengertian pengurus. Ketentuan dalam ayat ini berlaku pula bagi komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali.

Pasal 32 ayat 4 secara jelas menyebutkan bahwa meskipun seseorang tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian maupun akte perubahan tetap dapat di bebani pertanggungjawaban selama dapat dibuktikan keterkaitannya, hal ini senada dengan doktrin *Corporate Cultural Model* yang disebutkan oleh Eddy O.S. Hiariej bahwa

doktrin *Corporate Cultural Model* merupakan ajaran yang memfokuskan kebijakan badan hukum yang tersirat maupun tersurat memberikan izin atau kewenangan kepada seseorang dengan dasar rasional yang jelas (Hiariej, 2014 : 165), sehingga dalam hal ini dapat diartikan bahwa meskipun seseorang tidak terdapat atau tertuang dalam akta pendirian maupun perubahan tetap dapat melaksanakan kebijakan perusahaan dikarenakan secara tersirat maupun tersurat diberikan izin atau kewenangan oleh perusahaan.

Subjek Hukum atas badan hukum dalam aturan perpajakan disebut dengan istilah penanggung pajak. Pasal 1 Undang-undang No. 19 Tahun 1997 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) yang menyebutkan bahwa Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Konsepsi Penanggung Pajak pada *Lifting the corporate veil* memberi pandangan bahwa dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakan suatu perseroan

terbatas mempunyai cakupan lebih luas dibandingkan dengan UU PT, sehingga dalam proses penyelesaian sengketa perpajakan pun tidak hanya terbatas pada Direksi yang merupakan wakil perseroan yang diatur sesuai pasal 92 ayat 1 UU PT yang menyebutkan bahwa Direksi menjalankan pengurusan Perseroan untuk kepentingan Perseroan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan, tetapi juga dapat mencakup sampai pemegang saham perseroan, bahkan seseorang yang tidak terdapat dalam akta pendirian maupun perubahan sepanjang dapat dibuktikan keterkaitannya dengan kebijakan perseroan.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian dan pembahasan pada bab sebelumnya, diskursus Pertanggungjawaban Korporasi dalam Sengketa Perpajakan tidak hanya semata-mata merujuk pada ketentuan-ketentuan hukum perdata dikarenakan 3 (tiga) argumen yaitu pertama, dalam pembahasan konsep korporasi di Indonesia tidak semata-mata hanya terfokus pada badan usaha yang pertanggungjawaban pengurusnya tidak terpisah dari organ perusahaan, tetapi juga berfokus pada badan usaha yang berbentuk badan hukum dengan karakteristik yang mempunyai pembatasan-

pembatasan tertentu dalam konsep pertanggungjawabannya.

Kedua, Terhadap Badan usaha yang mempunyai karakteristik pembatasan-pembatasan pertanggungjawabannya, dalam kajian hukum perdata dapat dilakukan pen-erobosan batasan-batasan tersebut berdasarkan doktrin *Lifting the corporate veil*.

Ketiga, menurut konstruksi yuridis sistem perpajakan di Indonesia, terdapat pengaturan-pengaturan hukum yang bersifat sebagai perwujudan doktrin *Lifting the corporate veil*, sehingga dalam hal ini penentuan subjek hukum korporasi menjadi lebih luas. Pertanggungjawaban Korporasi tidak terbatas pada pengurus tetapi dapat mencakup pemegang saham maupun pengendali perusahaan.

## REFERENSI

- Ais, Chatamarrasjid. 2001. Fiduciary Duty "Sebagai Standar Para Direksi Dalam melaksanakan Tugasnya. JURNAL *Hukum dan Pembangunan*, Edisi Januari - Maret 2001, Nomor 1 Tahun XXXI
- Bemmelen, J.M. Van. 1986. *Hukum Pidana I: Hukum Pidana Material Bagian Umum*. Bandung: Binacipta
- Dobson, Paul. 2008. *Criminal law (eight edition)*. London : Thomson Sweet And Maxwell
- Hanson, S. 1999. *Legal Method*. London: Cavendish Publishing
- Hiariej, Eddy O.S, 2014, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*. Yogyakarta : Cahya Atma Pustaka
- Ibrahim, Johny. 2011. *Doktrin Ultra Vires Dan Konsekuensi Penerapannya Terhadap Badan Hukum Privat*. JURNAL *Dinamika Hukum*, Vol 11 No 2 Mei 2011.
- Khairandy, Ridwan.2006. *Pengantar Hukum Dagang* : Yogyakarta : FH UII Press.
- Muhammad, Abdulkadir.2010. *Hukum Perusahaan Indonesia*. Bandung : Citra Aditya Bakti
- Prasetya, Rudhi.2004. *Maatschap, Firma Dan Persekutuan Komanditer*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Rahardjo, Satjipto. 1986. *Ilmu Hukum*, Bandung : Alumni
- Rahardjo, Satjipto. 2006. *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Ricoeur, Paul. 2006. Hermeneutika Ilmu Sosial, (terjemahan dari Hermeneutics and the human sciences : Essays on Language, Action, and Interpretation, diterjemahkan oleh Muhammad Syukri). Yogyakarta : Kreasi Wacana
- Sugiarto, Irwan, 2014. Penerapan Pajak Penghasilan Atas Dividen. JURNAL *Wawasan Hukum*, Vol. 30 No. 1 Februari 2014
- Wignjosoebroto, S. 2011. *Ragam-Ragam Penelitian Hukum*. Dalam Sulistyowati Irianto dan Shidarta (Ed.), *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi Dan Refleksi*. Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia.